

L'onere della prova nell'applicazione giurisprudenziale

di MASSIMO BASILAVECCHIA

SOMMARIO: 1. L'impostazione classica. — 2. Fatti costitutivi e fatti impeditivi dell'obbligazione tributaria? — 3. Fattori di debolezza (se non errori) della soluzione giurisprudenziale. — 4. Gli effetti della novella del 2022 sulla giurisprudenza in tema di onere della prova.

1. L'impostazione classica.

Ricostruire la posizione della giurisprudenza sull'onere della prova appare un percorso quasi inevitabile, poiché è palese che le modifiche legislative del 2022 vanno lette in chiave di volontà di superamento della giurisprudenza di legittimità degli anni duemila; esse sono sotto tale profilo innovative, mentre nel contenuto sembrano tornare al passato, ricongiungendosi ai “vecchi” principi giurisprudenziali fissati quando le controversie tributarie devolute alla Suprema Corte erano di numero molto inferiore ed erano decise dalle tre sezioni civili.

Semplificando, si può ricordare che i principi giurisprudenziali “classici” erano fermi nell'individuare nell'amministrazione finanziaria il soggetto onerato della prova della pretesa tributaria, sia attribuendo ad essa il ruolo di attore sostanziale (non era estranea, a questa visione, la qualificazione dell'atto impositivo come atto assimilabile ad un atto processuale, in quanto veicolante la “domanda”), sia, in chiave evolutiva, sulla base della considerazione che la legge attribuiva all'amministrazione una serie di poteri di indagine finalizzati appunto a poter sottoporre al giudice le prove della pretesa, supportando l'amministrazione con la pre-

visione di una serie imponente di presunzioni legali relative ⁽¹⁾.

Evidente l'assonanza con il nuovo comma 5-*bis* dell'art. 7 del d.lgs. n. 546/92 sul processo tributario il quale recupera (ed enfatizza) tale assetto, chiarendo da un lato che, sugli atti impositivi "ablatori", l'onere della prova ricada sull'Amministrazione (mentre sulle controversie di rimborso è il contribuente ad essere onerato) e, dall'altro, che l'assolvimento dell'onere deve essere valutato con rigore dal giudice tributario di merito, annullando l'atto impositivo quando la prova ("delle ragioni oggettive della pretesa") sia carente, contraddittoria, non circostanziata, incoerente rispetto alla normativa sostanziale.

Probabilmente, al consolidarsi di quella giurisprudenza tributaria ha contribuito la storica sentenza n. 2990 del 1979, per effetto della quale cade il dogma della presunzione di legittimità dell'atto amministrativo, sino ad allora imperante. Nel momento in cui si afferma che l'atto amministrativo si presenta al giudice senza una pregiudiziale apparenza di legittimità (e di fondatezza, rispetto alle pretese patrimoniali) ed è privo di una "superiorità" gerarchica, viene meno una delle ragioni fondanti per onerare della prova il contribuente e si pongono le premesse per un riparto dell'onere probatorio che ha riguardo alla posizione sostanziale dei soggetti che rispettivamente avanzano o subiscono la pretesa tributaria.

Questa posizione dimostra una parziale coincidenza con la dottrina (Allorio, 1969, di cui resta fondamentale il senso etico della frase per cui l'autorità deve, prima di emettere l'atto, dare la prova a se stessa; Tesauro, 1986 e 2000); ma quest'ultima è più chiaramente ancorata alla visione "provvedimentale" dell'atto di accertamento che assegna rilevanza alle presunzioni legali (che alleviano l'onere della prova a carico dell'amministrazione) e al previo procedimento amministrativo di raccolta delle prove.

Nella giurisprudenza invece il paradigma processualcivilistico resta latente, anche quando inespresso, e questo spiega perché

(¹) Per ovvie ragioni di economia, si limita il discorso essenzialmente ai giudizi aventi ad oggetto pretese dell'amministrazione verso il contribuente.

poi nel ventunesimo secolo la Corte di cassazione (soprattutto la sezione tributaria e le sezioni unite) adatti e scomponga il principio, individuando nelle regole civilistiche la soluzione al riparto dell'onere probatorio.

Non si può in questa sede analizzare quanto e in che modo, sul tema del riparto, incidano le incertezze, persistenti fino agli anni Novanta, sulla natura dispositiva del processo; è sufficiente ricordare che, fino all'attuale formulazione dell'art. 7 d.lgs. n. 546/92 (2), vi erano elementi non trascurabili a sostegno di una concezione inquisitoria del processo tributario; ancora oggi, del resto, è riconosciuto dall'art. 7 un limitato potere istruttorio integrativo del giudice tributario, che si esercita anche in difetto di richieste delle parti (a mio avviso, in tale ambito va collocata anche la previsione di una testimonianza scritta, quando appaia "necessaria"; si parla infatti di un processo dispositivo ma con elementi "acquisitivi", in un senso prossimo a quello adottato nel processo amministrativo).

Quello che invece è importante anticipare già da queste considerazioni introduttive, è che l'impostazione tradizionale del riparto dell'onere probatorio è autorevolmente avallata, ancora nel 2007, dalla Corte costituzionale (sentenza n.109, estensore Vaccarella), proprio in occasione della questione di legittimità costituzionale che investiva la soppressione del comma tre dell'art. 7, ma modernizzandola in chiave pubblicistica: «Il presidio dell'essenziale funzione del processo e della terzietà del giudice è costituito dal principio dell'onere della prova, la cui ripartizione tra le parti del processo non può essere ancorata alla posizione formale (di attore o convenuto) da esse assunto in ragione della struttura del processo, ma deve modellarsi sulla struttura del rapporto giuridico formalizzato, in esito al procedimento amministrativo, nel provvedimento impositivo: ciò che la giurisprudenza di legit-

(2) Nel testo originario, si dispone espressamente che i poteri istruttori d'ufficio vengano limitati ai fatti dedotti dalle parti; poi nel 2005, con la soppressione del terzo comma dell'art. 7, viene eliminata la possibilità di disporre l'acquisizione di documenti non prodotti dalle parti.

timità, definitivamente ripudiando l'idea che la cosiddetta presunzione di legittimità del provvedimento amministrativo possa intendersi in senso tecnico e quindi come inversione dell'onere della prova, ha riconosciuto statuendo che l'onere della prova grava sull'Amministrazione finanziaria, in qualità di attrice in senso sostanziale, e si trasferisce a carico del contribuente soltanto quando l'Ufficio abbia fornito indizi sufficienti per affermare la sussistenza dell'obbligazione tributaria»⁽³⁾.

2. Fatti costitutivi e fatti impeditivi dell'obbligazione tributaria?

La giurisprudenza del XXI secolo della nuova sezione tributaria da un lato conferma la derivazione del criterio di riparto dall'art. 2697 c.c.; tuttavia, declina questo legame, riprendendo spunti già emersi nella giurisprudenza degli anni Ottanta e Novanta (però formatasi soprattutto in tema di opposizione all'ingiunzione fiscale) in un modo diverso e articolato, scomponendo i diversi elementi costitutivi della pretesa tributaria. Si assegna così al contribuente l'onere della prova su circostanze che rappresentano elementi del fatto imponibile a lui favorevoli (non solo agevolazioni o esenzioni; non solo elementi rilevanti nella liquidazione dell'imposta — deduzioni, detrazioni, crediti — ma anche elementi rilevanti nella determinazione dell'imponibile e “favorevoli” al contribuente: i componenti negativi di reddito, le spese deducibili).

Si dà vita ad un vero e proprio sistema, scomponendo (disgregando), come si dirà, il fatto imponibile. Non è estraneo a

(3) È importante anche il periodo precedente: «La rilevanza pubblicistica dell'obbligazione tributaria giustifica ampiamente i penetranti poteri che la legge conferisce all'amministrazione nel corso del procedimento destinato a concludersi con il provvedimento impositivo, ma certamente non implica affatto — né consente — che tale posizione si perpetui nella successiva fase giurisdizionale e che, in tal modo, sia contaminata l'essenza stessa del ruolo del giudice facendone una sorta di longa manus dell'amministrazione: in particolare, attribuendo al giudice poteri officiosi che, per la indeterminatezza dei presupposti del loro esercizio (o non esercizio), sono potenzialmente idonei a risolversi in una vera e propria supplenza dell'amministrazione».

questo assetto, che viene sempre più consolidato e applicato ad ipotesi sempre più numerose, tanto da assumere una valenza quasi normativa, il criterio della vicinanza della prova (Muleo, 2021 e 2022), che era stato legittimato nel 2001 dalle sezioni unite (ordinanza n. 13533/2001). Tale influenza resta però spesso implicita, perché, nella stragrande maggioranza, le innumerevoli ⁽⁴⁾ decisioni sul tema (siano ordinanze, siano sentenze) preferiscono comunque fondare la conclusione sul testo dell'art. 2697 c.c., e sulla tradizionale distinzione tra fatti costitutivi della pretesa e fatti impeditivi, modificativi, estintivi.

È però molto probabile che la scelta di politica interpretativa derivi dalla riflessione critica sull'insufficienza dell'impianto della riforma tributaria degli anni Settanta a garantire un'efficace azione di contrasto all'evasione. Tale impianto valorizzava al massimo gli adempimenti del contribuente nella fase di accertamento e di riscossione, così da costituire una presunzione di legittimità rovesciata, rispetto a quella che veniva applicata nel diritto comune a proposito del provvedimento amministrativo. Il contribuente è onerato di una serie di obblighi che dovranno favorire l'azione — eventuale — di controllo del fisco, il peso del funzionamento della macchina fiscale (in termini meno aulici, il gettito) grava sul contribuente; e dunque per poter dire che gli adempimenti demandati al protagonista dell'attuazione della norma tributaria sono stati assolti in modo insufficiente, infedele, inadeguato, o addirittura sono stati omessi, l'amministrazione deve avere prove precise, anche perché, in una sequenza applicativa così congegnata, è quasi inevitabile che ogni volta che ci crei un presupposto per notificare atti impositivi di accertamento o di riscossione, emerga anche un illecito da sanzionare in via amministrativa e/o penale.

La realtà che si presenta però ai giudici (soprattutto di ultima istanza, deputati a decidere sostanzialmente la sorte della prete-

⁽⁴⁾ Tanto da scoraggiare tentativi di citazione, che sarebbero destinati ad essere incompleti e quindi involontariamente fuorvianti.

sa tributaria) rivela una estrema difficoltà dell'amministrazione: troppi sono gli atti che, ad una visione oggettiva e schematica del riparto dell'onere della prova, dovrebbero essere annullati per mancato assolvimento dell'onere. Troppo difficile, secondo i giudici (ma leggendo le norme, tale difficoltà è difficile coglierla), pretendere che l'amministrazione ricostruisca con precisione circostanze di fatto note, nella loro entità, solo al contribuente. Questa è anche la premessa sulla quale si manifesterà il ricorrente contrasto tra esiti dei giudizi tributari, nei quali può essere sufficiente una ricostruzione indiziaria (spesso, infatti, non vi sono le condizioni per qualificare presuntivamente accertato un determinato inadempimento) ed esiti nei giudizi penali, nei quali l'accusa viene recepita in sede di giudizio solo se adeguatamente provata.

Si assiste dunque, come tentativo di assestamento, di riequilibrio, da parte della sezione tributaria della Suprema Corte, ad una imprevedibile scomposizione del fatto imponibile: l'art. 2697 c.c. viene articolato in funzione degli elementi del tributo: gli elementi ammessi in deduzione devono essere provati dal contribuente, perché sono fatti impeditivi, o modificativi, o estintivi (vs. Cipolla 2005, il quale sottolinea che mentre i primi sono sincroni, rispetto al fatto costitutivo, i secondi e i terzi sono diacronici, ossia sorgono dopo) ⁽⁵⁾.

Il criterio della vicinanza della prova in realtà non è mai approfondito (v. ad es. Cass., n. 13588/2018, ed i precedenti ivi ci-

(5) Acutamente (Cataldi 2024) si è proposto l'esempio di un'imposta dichiarata e non versata e ci si è chiesti se sia ragionevole che l'amministrazione debba fornire la prova dell'effettivo inadempimento, quando il fatto estintivo (l'avvenuto pagamento, documentato da quietanza) è nella piena disponibilità del contribuente. L'esempio, però, regge fino a un certo punto: l'amministrazione non può limitarsi a dire che un'imposta non è stata pagata, ma deve comprovarlo in base agli atti in suo possesso; l'onere del fatto estintivo grava effettivamente sul ricorrente perché contrasta un fatto che l'amministrazione ha apparentemente provato; ma, come nota Cipolla, si tratta di fatto diacronico, rispetto al fatto imponibile. Certamente, l'esempio ci ricorda che le vicende della riscossione sono più vicine all'"obbligazione", e meglio reggono ad un trapianto delle regole civilistiche; ma se proviamo ad adattare l'esempio ai costi di un'impresa, irragionevole diventa imporre la prova sempre e comunque al contribuente.

tati (6)); ma la combinazione della (dichiarata) frammentazione del fatto imponibile da un lato, e l'immanenza (presupposta) del criterio della vicinanza, dà luogo a conseguenze spesso nient'affatto condivisibili.

Si prendano i seguenti esempi.

Secondo Cass. n. 13605/2003 «L'onere della prova della esistenza del diritto alla detrazione ricade, infatti, integralmente sul contribuente che la invoca, e non grava neppure in parte sull'ufficio. Deve essere il contribuente, e non l'ufficio impositore, a fornire la prova delle circostanze addotte, sull'esistenza degli acquisti di beni e sull'acquisizione di servizi cui si riferirebbero le fatture non reperite, sull'effettivo pagamento dell'IVA passiva rispetto ad esse, sulla loro detraibilità (anche nel senso della ri-fieribilità delle operazioni all'attività di impresa) ... È evidente, del resto, che, nel caso in cui siano possibili riscontri incrociati, è molto più facile per il contribuente interessato che per l'Ufficio procurarsi la documentazione necessaria; né sussistono ragioni per addossare un simile onere all'Ufficio stesso». La soluzione offerta va contestualizzata, perché nei periodi d'imposta decisi in quell'occasione l'amministrazione non acquisiva in via telematica i dati, né si presentava il c.d. "spesometro"; tuttavia, nella sua assolutezza, dimostra la tendenza a trascurare i poteri istruttori concessi all'amministrazione e rivela quello scetticismo sotterraneo sulla efficienza dell'amministrazione che percorre tutto questo pluridecennale indirizzo.

Cass. n. 21953/2007, elabora il principio di ripartizione "misita" dell'onere per le FOI, fornendo una ricostruzione compiuta dei diversi indirizzi e delle rispettive giustificazioni, ricostruzione dalla quale emerge anche la tendenziale contraddittorietà del

(6) «Passando adesso alla questione dell'onere della prova dell'inerenza del costo, la Cassazione ha avuto più volte modo di affermare che, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, secondo la disciplina del TUIR, l'onere di dimostrare i presupposti dei costi deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, incombe sul contribuente, anche in base al canone della vicinanza della prova (Cass. 17/09/2014, n. 19600; 8/10/2014, n. 21184; 26/05/2017, n. 13300)».

sistema bilanciato che si intende avallare. La sentenza sebbene risalente ha una sua importanza perché i termini del problema non si sono mai discostati da quanto ivi riportato e per la precisione con la quale i diversi orientamenti sono riepilogati (7).

La sentenza ora ricordata dà atto di un orientamento più favorevole a dare rilievo alla tenuta della contabilità quale fonte di prova dell'effettività dell'operazione; ne è un esempio Cass., n. 18710/2005, la quale esprime tuttavia un orientamento minoritario.

Non mancano, poi, i casi di applicazione rovesciata del criterio della vicinanza, nel senso di ritenere onerata l'amministrazione, ma sono circoscritti a ipotesi limitate.

Ad esempio, Cass. n. 20858/2016, in base al criterio della vicinanza della prova attribuisce l'onere all'amministrazione di provare esistenza e modalità della firma, in caso di contestata sottoscrizione dell'atto impositivo.

3. Fattori di debolezza (se non errori) della soluzione giurisprudenziale.

L'impressione è che, sia pure ispirata dall'intento di non rendere troppo difficile l'azione accertatrice dell'amministrazione, la

(7) «Del resto, la giurisprudenza di questa Corte è unanime nell'affermazione secondo cui “la correttezza formale della contabilità non può diventare un alibi per commettere ogni possibile violazione delle leggi fiscali”. E dunque qualora l'Amministrazione fornisca validi elementi di prova per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazioni inesistenti, incombe sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva esistenza delle operazioni (sentenze n. 19109 del 29 settembre 2005; e n. 4046 del 21 febbraio 2007 in quest'ultima sono state ritenute adeguate a suffragio delle tesi erariali le circostanze secondo cui non risultava la prova del pagamento della somma indicata in fattura; non risultava stipulato un contratto di appalto scritto, nonostante il valore ingente delle opere pari a circa L. 13 miliardi; non era stata fornita la prova dell'esecuzione di alcun lavoro). La giurisprudenza è però, come dimostrano le sentenze da ultimo citate, altrettanto costante nel ritenere che la Amministrazione per disattendere la contabilità del contribuente deve pur sempre accampare un qualche elemento anche indiziario che infici questa contabilità. Non è certo sufficiente che asserisca apoditticamente di non accettare i dati che emergono dalla documentazione altrui. È necessario indichi gli elementi su cui fonda la sua asserzione. Ed il giudice di merito investito della controversia deve prendere in considerazione questi elementi non può limitarsi a dichiarare che essi esistono e sono tali da dimostrare la falsità delle fatture».

giurisprudenza abbia creato un criterio di riparto non compatibile con l'assetto normativo.

In estrema sintesi, possono muoversi rilievi critici sulla presenza di:

- omissioni, perché non viene affatto considerato che le presunzioni legali non avrebbero senso, se veramente l'onere della prova sugli elementi negativi spettasse al contribuente;
- equivoci, perché la immanente difficoltà di prova dell'amministrazione sembra già considerata dalla normativa, non solo con le presunzioni legali, ma anche e soprattutto con i poteri istruttori, la creazione di banche dati e di algoritmi, infine con il sia pur ristretto potere istruttorio integrativo spettante al giudice tributario di merito.

Sul piano metodologico, poi, se si accetta l'idea che il riparto più rispettoso del giusto processo debba vedere un intervento del giudice tributario attento alle peculiarità del caso, non si può condividere l'assolutezza e la rigidità del principio adottato (applicato, ad esempio, anche al giudizio di inerenza, che si basa su fatti, ma non è certamente un fatto suscettibile di prova; così come il giudizio sulla congruità del costo). Lo schematismo, il carattere tralaticio delle affermazioni spesso non attente alle peculiarità del caso, indeboliscono concettualmente il criterio di riparto scomposto tra elementi positivi e negativi dell'imposizione, anche perché, in una impostazione che continua a riferirsi all'obbligazione tributaria come istituto giuridico di riferimento per spiegare il prelievo, questo frazionamento induce a chiedersi se l'oggetto della controversia sia veramente l'obbligazione, e non piuttosto singoli atti e comportamenti dei soggetti (attivo e passivo) del tributo.

Una distinzione molto più precisa si rinviene nella sentenza della Suprema Corte, n. 18904/2018, la quale non intende certamente smentire l'orientamento tradizionale, e tuttavia esprime una dialettica molto più articolata, assegnando il giusto valore anche alle argomentazioni difensive, secondo una linea di demarcazione che potrebbe essere conservata anche nel vigore del nuovo comma 5-*bis*, di cui si diceva in apertura. Precisa questa sentenza:

- a) che l'onere della prova “originario” in capo al contribuente ha ad oggetto la conservazione della documentazione — non solo contabile ma anche negoziale — circa le spese sostenute, e la riscontrata mancanza consente all’Agenzia di affermare l’indeducibilità;
- b) che, pure in presenza di rilevazione contabile corretta da parte del contribuente, può l’amministrazione rinvenire fatti che consentono di dubitare delle spese contabilizzate, in termini di congruità e anche di effettiva ineranza; in tal caso, se
 - b1) il contribuente nega la sufficienza degli elementi addotti dall’Agenzia delle entrate, non assume oneri probatori, limitandosi ad una critica demolitoria e a sostenere che è controparte a non aver assolto l’onere che su di essa incombe;
 - b2) il contribuente adduce fatti e circostanze propri e diversi, in grado di ampliare lo spettro dell’indagine, allora assume l’onere di provare quanto afferma.

Questa sentenza ha un merito indiscutibile, perché il criterio della posizione sostanziale non deve far dimenticare la persistente rilevanza della posizione processuale: chi nel ricorso, a qualsiasi fine, imposta la propria difesa su determinati fatti, ha l’onere di provarli⁽⁸⁾.

Peraltro, l’assetto consolidato della Suprema Corte, solo temperato, e non sempre, in occasione di decisioni come quella da ultimo citata, determina conseguenze negative sul piano della parità delle armi: l’onere della prova accollato al contribuente è spesso di difficile assolvimento: non si guarda troppo per il sottile, e allora si giustifica persino l’onere della prova negativa.

La prova “vicina” al contribuente è a volte fantomatica, perché nessun elemento formale è sufficiente a soddisfare la pretesa giurisprudenziale (tipico il caso delle fatture per operazioni inesistenti, rispetto alle quali non valgono, quale prova dell’esistenza, né il pagamento, né il trasporto, né la fatturazione, né la corrispondenza). Si aggiunga che quel fattore di bilanciamento costi-

⁽⁸⁾ C. OLIVA, *L’onere della prova nel processo tributario*, II ed., 2012.

tuito dalla “non contestazione”, in grado di compensare, limitandolo, l’onere della prova, viene solo formalmente ammesso dalla giurisprudenza, la quale, troppo spesso, ne nega la rilevanza, considerando implicita la contestazione nelle motivazioni dell’atto impositivo (come possa, poi, essere questo atto preprocessuale idoneo a contestare affermazioni del ricorrente avanzate solo nel ricorso, non è spiegato né spiegabile).

Il cortocircuito è completato — ed ecco perché il legislatore, in questo caso il Parlamento, ha ritenuto di dover intervenire — se si considera che invece dal lato dell’amministrazione l’onere della prova sui componenti positivi dell’imponibile è assai ridimensionato da un sistematico ricorso a presunzioni semplici, in quanto tali non tipizzate dalle norme. Le quali realizzano un effetto perverso, di sostanziale trasfigurazione della normativa sostanziale, se non impiegate con prudenza: gli esempi sono troppi, ma non si possono non citare le decisioni sulla trasparenza “giurisprudenziale” applicata alle società a responsabilità limitata a ristretta base sociale, o quelle che, presumendo sempre e comunque l’incasso di corrispettivi per prestazioni di servizi ultimate, finiscono con l’applicare ai professionisti il criterio di competenza previsto per le imprese.

Ora, poiché non è pensabile che il giudice di legittimità non colga la tensione che queste presunzioni creano rispetto al diritto sostanziale, ci si deve interrogare sul retroterra culturale che ispira l’assetto che la riforma del 2022 ha inteso contrastare.

Ed al riguardo emerge la probabile influenza del retaggio inquisitorio del processo, ancora latente: la volontà di ricerca di una verità che vada oltre l’apporto probatorio delle parti induce ad applicare in modo atecnico la regola di giudizio e a “graziare” l’amministrazione tutte le volte che l’apparato dimostrativo della fondatezza dell’atto è inadeguato, anche se descrive una situazione possibile e verosimile.

Il paradosso è che, ragionando in termini inquisitori, non si tiene mai conto del ricorso al principio acquisitivo (ancora vitale nel processo amministrativo; SAITTA, 2025), che pure consentirebbe

be di integrare quei sospetti ad esempio sulle fatture di dubbia esistenza. Se poi si ritiene che così si verificherebbe una supplenza indebita rispetto alle indagini carenti dell'amministrazione, allora la prova dovrebbe essere dichiarata insufficiente come dovrebbe accadere con il nuovo testo dell'art. 7.

4. Gli effetti della novella del 2022 sulla giurisprudenza in tema di onere della prova.

Confrontata con la giurisprudenza fin qui considerata, la portata della novella dovuta al comma 5-*bis* dell'art. 7 del decreto n. 546/92 non sembra possa essere minimizzata (in questo senso invece Cataldi 2024), né nella parte in cui assegna su basi autonome dall'art. 2697 c.c. l'onere della prova (e quindi non consente più di distinguere tra elementi positivi e elementi negativi), né nella parte in cui chiama il giudice ad un particolare rigore nella valutazione della prova, richiedendo che quest'ultima sia assolta, dall'amministrazione nelle liti opposite e dal contribuente nelle liti pretensive di rimborso, in modo circostanziato, puntuale, oggettivo, non contraddittorio, e pervenendo comunque ad un risultato conforme al diritto sostanziale.

Non solo l'impatto è radicale, ma appare chiaro che la novella è ispirata proprio da un'intenzione di superare l'impasse della giurisprudenza, le sue rigidità, l'erronea scissione del fatto imponibile tra elementi positivi ed elementi negativi. Non è qui possibile prefigurare le diverse letture che sarà possibile dare delle diverse preposizioni di cui il comma 5-*bis* si compone, ma è certo che le cose non dovrebbero tornare allo stadio precedente, sul tema del riparto dell'onere probatorio. Né alla giurisprudenza degli anni due-mila, ma neanche a quella precedente, che, come detto, risentiva di una certa visione "processuale" dell'atto impositivo, portatore di una domanda che il giudizio tributario (*species* del giudizio civile) avrebbe dovuto valutare. Oggi l'ambiente in cui si colloca la regola di riparto è profondamente diverso, e tutto sommato appare frutto di un disegno coerente, o quanto meno compatibile, anche il sistema delineato dal nuovo Statuto dei diritti del contribuente, arricchito dalla riforma tributaria (d.lgs. n. 209/23).

L'art. 7 comma 5-*bis* della legge processuale richiede all'amministrazione che la prova sia acquisita in giudizio, perché guarda al tema dall'angolo visuale del giudice che, per poter rigettare il ricorso, deve avere una ragionevole certezza (oltre i ragionevoli dubbi) della fondatezza della pretesa tributaria. Non contrasta con questa formulazione l'art. 7 comma 1-*bis* dello Statuto, nella parte in cui richiede che l'atto impositivo indichi le prove sulla cui base viene emesso. La prova fornita in giudizio dall'amministrazione, infatti, sarà normalmente costituita in larghissima parte da prove acquisite prima dell'emissione dell'atto impugnabile; ed è ragionevole che esse siano non fornite, ma quanto meno indicate, già nell'atto impugnato. Sarebbe però assurdo se la norma statutaria intendesse precludere all'amministrazione di fornire in giudizio altri riscontri probatori; però questi, normalmente, saranno costituiti da prove su fatti introdotti per effetto dei motivi di ricorso del contribuente e non da prove relative ai fatti fondanti della pretesa, che devono essere invece presenti e individuati (e poi offerti al giudice) già quando il potere viene esercitato e il provvedimento viene emesso. La ragione di un maggiore rigore nell'indicazione delle prove, anticipata in via generale (in alcuni tributi tanto era già previsto) al momento di emissione dell'atto, si spiega d'altra parte con il fatto che i vizi nella raccolta delle prove (tutti, e non solo quelli lesivi di diritti fondamentali tutelati in Costituzione) conducono all'annullabilità dell'atto impositivo, se dedotti con il ricorso (anche se la norma parla di inutilizzabilità).

La rilevanza che assume, in questo sistema, l'attività istruttoria, pone in una luce diversa anche il tema della vicinanza della prova, che sembra non poter svolgere quel ruolo integrativo dei criteri (superati) di cui all'art. 2697 c.c.; probabilmente, nel nuovo sistema, e nello sviluppo del fisco telematico, nemmeno è corretto identificare sempre il contribuente come parte più vicina alla realtà delle cose (sui fornitori di un'impresa, ad esempio, è verosimile che il fisco abbia informazioni maggiori e migliori, rispetto al contribuente; ed è noto quale frequenza abbia l'impugnazione di atti impositivi che nascono da illeciti o frodi compiuti da terzi).

Fa emergere, la novella, il reale punto debole della giurisprudenza, ossia il suo derivare esclusivamente dal giudizio civile, ignorando sia il nesso tra istruttoria amministrativa e processo, sia l'influenza sulle liti relative all'atto di accertamento del parallelo profilo sanzionatorio.

Il punto debole, già evidente in precedenza, diventa oggi insostenibile, sia dopo la proceduralizzazione dell'istruttoria tributaria dovuta alla riforma dello Statuto del contribuente, sia per l'inevitabile analogia tra il comma 5-bis dell'art. 7 d. lgs. n. 546/92 e l'art. 530 cpp. quanto a intensità della convinzione del giudice richiesta da entrambe le disposizioni (9).

Le considerazioni che precedono dovrebbero far concludere nel senso che la giurisprudenza non dovrebbe poter conservare lo stesso indirizzo, rispetto all'onere della prova, soprattutto con riguardo agli elementi "negativi". Ma l'esperienza dei primi anni di questo secolo ha insegnato che la Suprema Corte è resiliente rispetto a innovazioni normative delle quali non sia convinta, o che ritenga troppo sbilanciate a danno di un'efficace azione del fisco. Ed infatti a proposito del comma 5-bis i primi segnali indicano la volontà di proseguire il proprio percorso e di svalutarle (10).

L'atteggiamento prudente della Suprema Corte rispetto alla novella potrebbe avere un più convincente supporto sistematico se, anziché appoggiarsi alle massime tralaticie, dovesse recuperare quella

(9) Non a caso, il comma 5-bis allude alle violazioni e, anche se questa espressione non può far pensare che il riparto dell'onere probatorio riguardi solo le controversie in tema di sanzioni amministrative, essa ha un indubbio spessore al fine di ricostruire *ratio e intentio legis* (Marcheselli, 2024, analizzando il problema conclude che non sarebbe accettabile considerare più rigidi i criteri valutativi della prova solo sulle sanzioni in assonanza con il penale).

(10) Per la verità, alcune isolate decisioni della Suprema Corte avevano dato l'impressione di un atteggiamento diverso, sia pure senza mai menzionare il comma 5-bis. L'ordinanza n. 8270 del 22 marzo 2023 afferma infatti che il controcredito opposto dall'amministrazione rispetto ad una domanda di rimborso derivante da dichiarazione non accertata deve essere rigorosamente provato dall'amministrazione. La sentenza n. 16595 del 12 giugno 2023, in tema di inapplicabilità del principio dell'"incasso giuridico", svolge considerazioni critiche che mostrano la consapevolezza di dover ricondurre l'accertamento alla conformità con il diritto sostanziale (effetto che potrebbe sembrare scontato, ma che in realtà la novela del 2022 ha inteso opportunamente esplicitare).

distinzione che abbiamo riassunto in precedenza, citando la sentenza della Corte di cassazione, n. 18904/2018, tra i presupposti fondanti l'accertamento — senza dubbio ricadenti nell'onere a carico dell'amministrazione — e fatti e situazioni contrapposti dal contribuente in sede di ricorso; su questi ultimi, per regola generale, può ipotizzarsi che l'onere della prova ricada sul ricorrente, perché sono fatti affermati e introdotti da quest'ultimo; che spetta a lui provare, soprattutto se in posizione di maggiore vicinanza rispetto ad essi.

Tuttavia, se nelle prime decisioni in cui veniva in rilievo detto comma 5-*bis*, la disposizione era considerata retroattiva, minimizzandone però la portata, qualche segnale di graduale ripensamento viene dalla riconosciuta valenza sostanziale della novella, che è incompatibile con l'affermazione del suo effetto non innovativo. Vale la pena citare ad esempio Cass., n. 16493/2024: «la disposizione in esame, di natura sostanziale e senza alcuna valenza interpretativa di altre disposizioni in tema di valutazione delle risultanze probatorie, non ha efficacia retroattiva e, quindi, si applica, ai giudizi introdotti successivamente al 16 settembre 2022, data di entrata in vigore dell'art. 6 della legge n. 130 del 2022 che l'ha introdotta, per la quale il successivo art. 8, dettato in materia di «disposizioni transitorie e finali», non prevede una diversa decorrenza». Dietro la — corretta (Marcheselli 2024) — affermazione che la disposizione ha effetti sostanziali e non ha natura processuale, non potendo quindi che essere applicata ai giudizi successivi all'entrata in vigore della legge n. 130 – 16 settembre 2022 — si coglie la convinzione, o quanto meno il dubbio, che il comma 5-*bis* abbia innovato, e molto, ed è quindi doveroso applicare la disposizione solo nei giudizi nati quando l'amministrazione era consapevole dell'onere probatorio a proprio carico.

Il diverso approccio al tema dell'effettiva applicabilità della norma, anche se non sconfessa espressamente le precedenti decisioni, dovrebbe preludere ad un riesame della stessa portata della novella: se la si ritiene non applicabile ai giudizi in corso, coerentemente se ne dovrebbe affermare una portata, almeno in parte, innovativa. In futuro, inoltre, la Corte di cassazione dovrà

confrontarsi con sentenze di merito sempre più innovative e approfondite su questo tema.

Peraltro, è di estremo rilievo che la disciplina del comma 5-bis si ponga perfettamente in linea con la giurisprudenza europea sull'accertamento IVA (CGUE 11 1 24, C-537/22). La Corte di Lussemburgo è chiarissima nel porre a carico dell'amministrazione la responsabilità di provare le proprie pretese, conscia che non si può ritenere "lontana" dalla prova un'autorità fiscale che è dotata di poteri istruttori assai penetranti ed estesi. In materia di IVA, è veramente difficile negare o limitare l'efficacia innovativa dell'art. 7 comma 5-bis, per la semplice ragione che vi è piena consonanza tra la disposizione e la giurisprudenza della Corte UE deputata ad assicurare la piena applicazione delle direttive europee.

Riferimenti bibliografici.

- E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, V ed., Torino 1969; M. ANESA - M. BUSICO - N.D. LATROFA, *La riforma del processo tributario*, Milano, 2025; CATALDI, *La norma generale sull'onere della prova. Riflessioni a prima lettura*, in E. Manzon - G. Melis (a cura di), *Il diritto tributario nella stagione delle riforme. Dalla legge 130/2022 alla legge 111/2023*, 2024, 71; G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005; C. OLIVA, *L'onere della prova nel processo tributario*, II ed., 2012; C. GLENDI, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.* 1996, I, 1117; Id., *L'istruttoria del processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana*, in *Quotidiano Ipsoa*, 24 settembre 2022; A. MARCHESELLI, *La prova nel nuovo processo tributario*, Milano, 2024; S. MULEO, *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.* 2021, 603; Id., *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in A. Carinci - F. Pistoletti, (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario*, Milano, 2022; F. SAITTA, *La distribuzione dell'onere della prova nel processo amministrativo, tra principi e regole*, in questa Rivista, 2025; N. SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023; F. TESAURO, *L'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.* 1986, I, 77; Id., *La prova nel processo tributario*, ivi, 2000, I, 73.